



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15540.720009/2011-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.929 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria IRPJ - Passivo fictício
Recorrente AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

PASSIVO NÃO COMPROVADO. INOCORRÊNCIA.

Em que pese as incertezas suscitadas acerca da existência da obrigação contabilizada no passivo da interessada, as circunstâncias do caso não autorizam o entendimento de que os recursos empregados para a quitação dessa obrigação, em época anterior à constituição da empresa, tenham se originado de receitas omitidas. Não pode subsistir a presunção de omissão de receitas apurada mediante passivo não comprovado, quando empregada fora de seu correto contexto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Gilberto Baptista e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-67.873, de 22/08/2014, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro - I / RJ, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata o presente processo de exigência fiscal em face da pessoa jurídica AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA – CNPJ nº 07.986.552/0001-60, doravante denominada simplesmente “CONTRIBUINTE”, consubstanciada nos autos de infração de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 514.298,15; Contribuição para o PIS, no valor de R\$ 42.274,22; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R\$ 195.111,80 e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL, no valor de R\$ 187.307,33.

Sobre os valores lançados foram acrescidos a multa de ofício de 75% e os juros moratórios com base na variação da selic até 31/03//2011.

Os autos de infração indicam a apuração das seguintes infrações:

AUTO DE INFRAÇÃO REFERENTE AO IRPJ

Infração

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

O auto de infração remete para o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF) que, em resumo, assim descreve os fatos:

1. A autuada foi constituída em 06/04/2006, **pelo advogado Eduardo Duarte**, CPF nº 024.974.417-15 e **Simone Burck Silva**, CPF nº 841.420.307-30, ambos com domicílio na Rua da Candelária, 106, Centro, Rio de Janeiro, RJ, com a subscrição e integralização do Capital Social no valor de R\$1.000,00, tendo por Objeto Social a participação com capitais próprios em outras sociedades, civis ou comerciais, a compra, a venda e a administração de imóveis próprios e incorporações imobiliárias, conforme registro nº. 33.2.0769023-2, arquivado na JUCERJA, em 03/05/2006;

2. As quotas do capital social da fiscalizada, recém criada, foram transferidas para a empresa **PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED**, estabelecida em paraíso fiscal, em Bahamas, CNPJ nº 07.616.690/0001-57, que passou a ser a sócia majoritária, com 99,9% das quotas da fiscalizada, e 0,01% para o Sr. Marcus Vinicius de Abreu Elias, CPF nº 641.942.137-34, em 14/07/2006. O endereço da sede da empresa também foi alterado para **Av. Ewerton Xavier, quadra 86, lote 1 e 2, Serra Grande, Itaipu, Niterói, RJ**, de acordo com o registro nº. 1644996, arquivado na JUCERJA, em 11/10/2006

3. Em 19/12/2006 a **AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA**, adquiriu, entre outras, 99,99% das ações da empresa **SOHAGRO MARINA DO NORDESTE S/A**, CNPJ nº 13.432.174/0001-75, pertencente ao **GRUPO MPE S/A - Participações e Administração**, CNPJ nº. 04.743.819/0001-08, através de uma Assunção de Dívida com Dação em Pagamento de forma **IMPERFEITA**, em desacordo com o ordenamento jurídico pátrio, conforme se pode verificar na escritura lavrada pelo Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro, em 19/12/2006, ato nº 44, do livro 4979, fls. 170/171, demonstrado a seguir. Em decorrência, a empresa sob fiscalização, contabilizou um **PASSIVO FICTÍCIO** no balanço patrimonial de 31/12/2006, conforme se verifica no livro Diário nº 1 da fiscalizada.

4. A ação fiscal foi iniciada em 10/12/2009, com o Termo de Início de Fiscalização, encaminhado ao sócio Marcus Vinícius de Abreu, CPF nº 641.942.137-34, e ao representante no Brasil da pessoa jurídica sócia majoritária, PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, após infrutíferas tentativas da fiscalização para localizar a empresa no endereço informado pelo contribuinte no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Secretaria da Receita Federal. Também não foi possível aos Correios a localização do endereço informado por se tratar de **endereço inexistente**;

5. A fiscalizada foi intimada a apresentar, além dos livros contábeis e fiscais, os EXTRATOS BANCÁRIOS da empresa, a documentação comprobatória das COMPRAS PARA O ATIVO PERMANENTE, no valor de R\$ 8.376.356,57 e o CONTAS A PAGAR, no valor de R\$ 18.312.226,97 declarados em sua DIPJ/2007;

6. Após reintimações, a fiscalizada encaminhou à fiscalização cópias de escrituras de ASSUNÇÃO DE DÍVIDA E DAÇÃO EM PAGAMENTO, lavradas em de 19 de dezembro de 2006, pelo Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro, além dos EXTRATOS BANCÁRIOS e os LIVROS DIÁRIO E RAZÃO da pessoa jurídica sob ação fiscal;

7. Em 12/04/2010, a contribuinte foi reintimada a comprovar que a PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, liquidou, em 16 de outubro de 2002, o empréstimo de US\$ 2.000.000,00 (dois milhões de dólares norte-americanos), da empresa MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, CNPJ nº. 31.876.709/0001-89 com o Citibank N.A., International Banking Facility;

8. Em 06/08/2010, a fiscalizada foi intimada a comprovar a substituição dos avalistas do contrato de empréstimo (Credit Agreement) da MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, com o Citibank N.A., International Banking Facility, quais sejam, Sr. RENATO RIBEIRO ABREU, CPF nº 181.839.567-34, e esposa, pela PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED.

9. Em 17/09/2010, a fiscalizada foi mais uma vez intimada a apresentar os documentos (contratos, adendos, escrituras, documentação emitida oficialmente pela instituição bancária, contratos entre PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S.A e o Citibank N.A., International Banking Facility, tempestivamente registrados em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, registros obrigatórios no Banco Central, lançamentos contábeis à época dos fatos, etc.) que comprovassem que a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, é de fato CREDORA do contrato objeto da escritura pública de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento nº 44, lavrada pelo Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro, em 19 dezembro de 2006;

10. Assim, da análise procedida na escrituração contábil e documentos apresentados pela fiscalizada, verificamos que:

a) **A contribuinte adquiriu**, entre outras, as ações da empresa SOHAGRO MARINA NORDESTE S/A, CNPJ nº 13.432.174/0001-75, pertencente ao grupo MPE S/A - Participações e Administração, pelo valor de R\$ 6.503.726,97 (seis milhões, quinhentos e três mil, setecentos e vinte e seis reais e noventa e sete reais), em 19 de dezembro de 2006, de acordo com a escritura pública de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento lavrada pelo Cartório do Iº Ofício de Notas do Rio de Janeiro;

b) **Em contrapartida à aquisição**, a fiscalizada contabilizou um passivo, na conta Empréstimo e Financiamento a Pagar (conta "Partners International Limited"), conforme se constata nos lançamentos contábeis às fls. 2 e 3, do livro Diário nº 1, no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2006, transcrito às fls. 8 e 9 e no Razão da conta "Partners International Limited" nº 2-1-0103, às fl. 14, do livro Diário nº 1, em decorrência da dívida que teria assumido da empresa MPE -MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, CNPJ 31.876.709.0001-89, - através da Assunção de Dívida;

c) Todavia, da análise procedida no referido contrato (Credit Agreement), firmado entre a MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, CNPJ 31.876.709.0001-89, e o Citibank N.A., International Banking Facility, em 02 de agosto de 1999, constatamos que **a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED não consta como fiadora** do referido contrato, como faz crer a escritura de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento. O que se verifica é que os Srs. RENATO RIBEIRO ABREU, CPF nº 181.839.567-34, e MARIA DE LOURDES MAIA ABREU, CPF. nº 019.154.157-56, presidente do grupo MPE e esposa, são os avalistas do empréstimo, inclusive, ambos assinaram a carta de aval, anexa ao referido contrato de empréstimo, "GARANTIA INCONDICIONAL - BOM POR AVAL";

d) Destarte, a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED não efetuou o pagamento da dívida na **qualidade de fiadora**, conforme se verifica na documentação apresentada pela fiscalizada, não podendo, desta forma, se sub-rogar nos direitos do credor. Assim, o pagamento, efetuado em 16 de outubro de 2002, **extinguiu o contrato de empréstimo**, da MPE -MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S.A com o Citibank N.A., International Banking Facility. Ou seja, não se trata, no presente caso, de um **terceiro interessado** que paga a dívida, conforme especifica o art. 346 do Código Civil Brasileiro de 2002, ao tratar do Pagamento com Sub-Rogação:

Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor:

I - do credor que paga a dívida do devedor comum;

II - do adquirente do imóvel hipotecado, que paga a credor hipotecário, bem como do terceiro que efetiva o pagamento para não ser privado de direito sobre imóvel;

III - **do terceiro interessado**, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte.

e) Conforme itens acima, a fiscalizada foi intimada a comprovar a substituição dos avalistas do referido empréstimo, e intimada a apresentar os documentos (contratos, adendos, escrituras, documentação emitida oficialmente pela instituição

bancária, contratos entre PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S.A e o Citibank N.A., International Banking Facility, tempestivamente registrados em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, registros obrigatórios no Banco Central, lançamentos contábeis à época dos fatos, etc.) que comprovem a veracidade da sub-rogação pretendida pela empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED;

f) Entretanto, além de não ter apresentado comprovação relativa à substituição dos avalistas, também não foi apresentada a esta fiscalização documentação hábil comprobatória de que a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED era de fato a credora, por sub-rogação, da dívida do empréstimo contraído pela MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, no contrato objeto da escritura de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento, nº 44, lavrada pelo Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro;

g) Para comprovar que a dívida, existente entre a MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, e o CITIBANK N. A, foi de fato liquidada pela PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, pelo valor de US\$2.000.000,00, a fiscalizada apresentou uma carta de um gerente (manager) do Citibank que informa que no dia 16 de outubro de 2002 recebeu pagamento da PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, como avalista, de todos os valores pendentes devidos sob o contrato de crédito. O que se constata na leitura da referida carta é que **sequer o valor do pagamento é mencionado**, trata-se de mero expediente do banco e não se trata de documento hábil para comprovação da substituição dos avalistas.

h) Constata-se, então, que a fiscalizada adquiriu as ações da empresa SOHAGRO MARINA NORDESTE S/A, CNPJ nº 13.432.174/0001-75, pelo valor de R\$ 6.503.726,97 (seis milhões, quinhentos e três mil, setecentos e vinte e seis reais e noventa e sete reais), em 19 de dezembro de 2006, e pretende comprovar a forma de aquisição através de uma Assunção de Dívida e Dação em Pagamento, efetuada de forma imperfeita, em desacordo com o ordenamento jurídico pátrio, conforme acima demonstrado, valendo-se de uma dívida já liquidada de um contrato já extinto, o que caracteriza a existência de obrigação já paga, no valor de R\$ 6.503.726,97, mantidas no passivo da fiscalizada, constante do Balanço Patrimonial da empresa, em 31/12/2006, o que evidencia a ocorrência de PASSIVO FICTÍCIO, conforme art. 281 do RIR 3000/99;

i) Verificamos que a fiscalizada registrou, inclusive, o seguinte histórico no lançamento contábil do passivo, no livro Diário nº 1, às fl. 02, 03 e 14 - Valor ref. a dívida assumida junto ao Citibank cf escritura de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento, livro 4979 fls. 170 e 171, ato 44, cf Cartório do 1º. Ofício de Notas - RJ - R\$ 6.503.726,97. Tal valor consta, também, no Balanço Patrimonial da empresa, em 31/12/2006, transcrito às fls. 9, do Diário nº 1, compondo o total do PASSIVO CIRCULANTE no valor de R\$ 18.312.226,97;

j) Posteriormente, em 06/06/2007, a fiscalizada deu baixa nesse passivo para aumentar o capital pertencente à PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, empresa estabelecida e organizada de acordo com as leis de paraísos fiscais. E a referida escritura de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento foi utilizada para transferir, em 18 de maio de 2007, o contrato de câmbio, registrado no Banco Central, da MPE com o Citibank, para a fiscalizada e a PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED.

k) Dos exames procedidos ficou constatada omissão de receitas, na importância de R\$ 6.503.726,97, caracterizada pela existência, no passivo da fiscalizada, de obrigação já paga, relativamente à dívida da empresa MPE -

MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, CNPJ 31.876.709.0001-89, empréstimo contraído junto ao Citibank N.A., International, e transferida à fiscalizada, através de Assunção de Dívida, conforme a escritura pública n. 44, de ASSUNÇÃO DE DÍVIDA E DAÇÃO EM PAGAMENTO, lavrada pelo Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro, em 19 de dezembro de 2006.

O enquadramento legal indicado no auto de infração é Art. 281, inciso III, art. 288 e Art. 528, todos do RIR/99

AUTOS DE INFRAÇÃO CORRELATOS CSLL, PIS e Cofins.

Os autos de infração correlatos decorrem da mesma infração que serviu de base para a autuação do IRPJ. E teve por base os seguintes enquadramentos legais:

[...]

A contribuinte foi cientificada em 11/04/2011 conforme Aviso de Recebimento dos Correios às fls. 172 e, irresignada, apresentou a impugnação de fls. 177/185 em 10/05/2011.

Em resumo a impugnação contém as seguintes argumentações/requisições:

1) Em 19/12/2006 a AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA, adquiriu, entre outras, 99,99% das ações da empresa SOHAGRO MARINA DO NORDESTE S/A, CNPJ 13.432.174/0001-75, pertencente ao GRUPO MPE S/A - Participações e Administração, CNPJ 04.743.819/0001-08, através de uma Assunção de Dívida com Dação em Pagamento conforme escritura lavrada pelo Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro, em 19/12/2006, ato nº 44, do livro 4979, fls. 170/171.

2) Em contrapartida à aquisição, a AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA contabilizou um passivo, na conta Empréstimo e Financiamento a Pagar (conta "Partners International Limited"), conforme se constata nos lançamentos contábeis às fls. 2 e 3, do livro Diário nº 1, no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2006, transcrito às fls. 8 e 9 e no Razão da conta "Partners International Limited" nº 2-1-01-03, às fi. 14, do livro Diário nº 1, em decorrência da dívida que teria assumido da empresa MPE -MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, CNPJ 31.876.709.0001-89, através da Assunção de Dívida conforme os termos a seguir:

CLAUSULA PRIMEIRA: - A Devedora Originária firmou um contrato de empréstimo (Credit Agreement), em 02 de agosto de 1999, com o Citibank N .A., International Banking Facility, no valor de US\$ 2.000.000,00 (dois milhões de dólares norte-americanos);

CLAUSULA SEGUNDA: A credora, PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, efetuou, em 16 de outubro de 2002, em sua capacidade de fiadora no âmbito do contrato de empréstimo (credit Agreement), o pagamento de todo valor devido pela devedora original, até a referida data, tendo recebido a devedora original, inclusive, plena quitação do Citibank N. A, International Bankin Facility.

CLAUSULA TERCEIRA: - ASSUNÇÃO DE DÍVIDA: Que com o fim de substituir o sujeito obrigado pelo pagamento da dívida de que trata a CLAUSULA PRIMEIRA, a Nova Devedora, e com a concordância expressa da Credora, assume a obrigação pelo pagamento da mesma, comprometendo-se com a Credora, a realizar o pagamento da dívida comentada acima.

3) Deste momento em diante o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal passa a analisar a operação feita alegando, em linhas gerais, que:

3.1) – “a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED não consta como fiadora do referido contrato,

3.2) a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED não efetuou o pagamento da dívida na qualidade de fiadora, desta forma não podendo se sub-rogar nos direitos do credor. ”

3.3) o pagamento, efetuado em 16 de outubro de 2002, extinguiu o contrato de empréstimo, da MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S.A com o Citibank N.A., International Banking Facility, não se tratando de um terceiro interessado que paga a dívida, conforme especifica o art. 346 do Código Civil Brasileiro de 2002, ao tratar do pagamento com Sub-Rogação.

3.4) a AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA adquiriu as ações da empresa SOHAGRO MARINA NORDESTE S/A, CNPJ nº 13.432.174/0001-75, pelo valor de R\$ 6.503.726,97 (seis milhões, quinhentos e três mil, setecentos e vinte e seis reais e noventa e sete reais), em 19 de dezembro de 2006, através de uma Assunção de Dívida e Dação em Pagamento, efetuada de forma imperfeita, em desacordo com o ordenamento jurídico pátrio, conforme acima demonstrado, valendo-se de uma dívida já liquidada de um contrato já extinto.

4) Cumpre esclarecer inicialmente o conceito de sub-rogação.

5) A sub-rogação é uma forma de pagamento. Ocorre quando um terceiro interessado paga a dívida do devedor, colocando-se no lugar de credor. Neste caso, a obrigação só se extingue em relação ao credor satisfeito, mas continua existindo em relação àquele que pagou a dívida.

6) Um exemplo de sub-rogação é o caso do fiador que paga ao credor a dívida do devedor. Como co-responsável pela dívida, ou seja, como terceiro interessado, o fiador se antecipa ao devedor insolvente pagando a dívida, e colocando-se no lugar do credor, em relação ao qual a dívida se extingue.

7) A modalidade de sub-rogação mencionada no auto de infração foi a legal constante do inciso III do artigo 346 do CC.

8) entretanto a forma de sub-rogação empregada na assunção de dívida com dação em pagamento firmada entre a impugnante e MPE S/A – Participações e Administração é a convencional, qual seja a que deflui exclusivamente da vontade das partes, tendo o caráter puramente contratual.

9) O art. 347 do Código Civil define: ”

A sub-rogação é convencional:

I - quando o credor recebe o pagamento de terceiro e expressamente lhe transfere todos os seus direitos;

II - quando terceira pessoa empresta ao devedor a quantia precisa para solver a dívida, sob a condição expressa de ficar o mutuante sub-rogado nos direitos do credor satisfeito.”

Na hipótese do inciso I, a sub-rogação assemelha-se a cessão de crédito, onde o credor e a terceira pessoa ajustam entre si a transferência do crédito e todas as suas garantias, independentemente da ciência ou não do devedor.

Na hipótese do inciso II, a sub-rogação se dá por iniciativa do devedor, que ajusta com terceiro, independentemente da ciência ou não do credor, o empréstimo da quantia certa necessária para sanar a sua dívida. A justificativa legal para o credor não ser cientificado está no fato de que o este, recebendo aquilo que lhe é devido, não tem do que reclamar; não lhe interessa de que forma o devedor pagou a dívida, o que realmente lhe importa é que recebeu seu crédito.

10) Portanto não há que se falar em obrigatoriedade da relação de fiança da PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED e MPE - MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S.A. A sub-rogação da PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED é a convencional, ou seja, fruto da vontade das partes expressa na Assunção de Dívida com Dação em Pagamento, já citada. Logo, todas as intimações e solicitações para comprovação de substituição de avalistas e existência de relação de fiança são sem eficácia, pois não há necessidade que esta relação se caracterize por **não se tratar de sub-rogação legal e sim da convencional, conforme descrito no ordenamento jurídico pátrio, ao contrário do que está afirmado no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal.**

11) Na continuidade do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, nos itens 4.8 e 4.9, é feita menção a existência de obrigação já paga, no valor de R\$ 6.503.726,97, mantida no passivo da impugnante, constante de seu Balanço Patrimonial, em 31/12/2006, o que caracterizaria omissão de receita consoante inciso III do artigo 281 do RIR/99.

12) Da forma como está descrito nos itens 4.8 e 4.9 do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal depreende-se que a Obrigação da empresa AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA para com a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, registrada no Passivo da empresa AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA foi quitado e não há registro deste lançamento durante o período fiscalizado.

13) Mas, justo o que ocorre e é descrito no mencionado Termo, é que houve quitação da empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED para com o CITIBANK N. A. **Não existe quitação da obrigação da empresa AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA, objeto da presente fiscalização, com a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED. A obrigação continuou registrada na contabilidade da empresa AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA, tendo como contrapartida as ações da SOHAGRO MARINA NORDESTE S/A. Portanto não há Passivo Fictício da empresa AGRO PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA, ora impugnante.**

14) A razão e o sentido, dentro da ciência contábil, para este artigo do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/99, resultar em um valor passível de autuação, é a presunção de omissão de receita decorrente da liquidação da obrigação **pelo sujeito passivo objeto da fiscalização.** É obvio e suficientemente claro que **não há**, no caso em tela, esta ocorrência. O que temos é simplesmente a compra de um ativo (participação societária) em contrapartida a um valor exigível por terceiros (assunção de dívida). O que vem a ocorrer com o auto de infração ora impugnado é praticamente um **erro material de sujeito passivo**, pois quem liquidou a operação e teria que comprovar a disponibilidade de numerário para o pagamento,

foi a empresa PARTNERS INTERNATIONAL LIMITED, quando da liquidação da operação com o Citibank N.A. International Banking Facility.

15) A fiscalização também não logrou êxito em demonstrar que a obrigação constante do Passivo da empresa impugnante, AGRO PARTICIPAÇÕES e ADMINISTRAÇÃO LTDA, não tenha sido comprovada. Em momento algum existe menção no aludido Termo de Verificação e Constatação Fiscal, de que a obrigação não existisse. Ressaltamos o motivo da autuação fiscal pela transcrição do Termo no item 4.9:

"4.9 O fato acima exposto caracteriza a existência de obrigação já paga, no valor de R\$ 6.503.726,97, mantidas (sic) no passivo da fiscalizada, constante do Balanço Patrimonial da empresa, em 31/12/2006, o que evidencia a ocorrência de PASSIVO FICTÍCIO"

Desta forma, a fiscalização comprova e usa a existência da obrigação no Passivo da impugnante para o lançamento tributário. Mas **erra de forma evidente e elementar**, pois essa obrigação não foi quitada ou paga pelo sujeito passivo objeto da fiscalização e sim por outro, em momento e oportunidade absolutamente diferentes da data da autuação.

16) no aludido Termo de Verificação e Constatação Fiscal descreve com minudência o lançamento contábil da empresa ora impugnante, servindo, em nosso entender, como motivação para a legitimidade e conformidade legal da operação de Assunção de Dívida com Dação em Pagamento firmada entre as partes, AGRO PARTICIPAÇÕES E administração LTDA e MPE S/A - Participações e Administração como transcrevemos abaixo:

"4.10 Verificamos que a fiscalizada registrou, inclusive, o seguinte histórico no lançamento contábil do passivo, no livro Diário nº 1, às fls. 02, 03 e 14 - Valor ref. a dívida assumida junto ao Citibank cf escritura de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento, livro 4979 fls. 170 e 171, ato 44, cf Cartório do 1º. Ofício de Notas - RJ -R\$ 6.503.726,97. Tal valor consta, também, no Balanço Patrimonial da empresa, em 31/12/2006, transcrito às fls. 9, do Diário nº 1, compondo o total do PASSIVO CIRCULANTE no valor de R\$ 18.312.226,97;"

Esta descrição atende perfeitamente aos requisitos contábeis para sua validade e efetividade. Repisamos uma vez mais que a operação acima descrita, em momento algum foi descaracterizada ou considerada inexistente de fato pela fiscalização. Ao contrário, ela comprovou e motivou seu lançamento tributário de ofício nos documentos e nos assentos contábeis do contribuinte ora impugnante.

Desta forma, em atendimento às normas legais baseadas na própria Constituição Federal, na Lei do Processo Administrativo, Lei 9784/99, no Código Tributário Nacional, Lei 5172/66, no Processo Administrativo Fiscal, Decreto 70.235/72 e em incontáveis documentos legais levam o Lançamento Tributário, que tenha por base fatos, circunstâncias e provas obtidas sem o concurso da plena motivação, razoabilidade e proporcionalidade, à completa nulidade.

[...]

A 6ª Turma da DRJ em Rio de Janeiro - I / RJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-67.873, de 22/08/2014 (fls. 219/232), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITA.PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de uma obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receitas.

Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS

AUTOS DE INFRAÇÃO CORRELATOS.

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato observada sua base de cálculo, período de apuração e alíquota própria.

Ciente da decisão de primeira instância em 22/09/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 246, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/10/2014 Termo de Solicitação de Juntada à folha 250.

No recurso interposto (fls. 252/266), após historiar o ocorrido, sob sua ótica, a interessada passa a rebater, ponto a ponto, a acusação fiscal, com argumentos semelhantes àqueles aduzidos em sede de impugnação. Ressalta, com especial ênfase, o reconhecimento, pelo Banco Central do Brasil, da escritura de Assunção de Dívida e Dação em Pagamento, para fins de transferir o contrato de câmbio registrado da MPE com o Citibank para a fiscalizada e a Partners. Reafirma que a subrogação discutida seria a convencional, tratada pelo art. 347, inciso I, do Código Civil/2002. Conclui com o pedido de cancelamento do crédito fiscal exigido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Gira a lide em torno da acusação de omissão de receitas, quantificada com base na presunção legal conhecida como “*passivo fictício*” ou “*passivo não comprovado*” estatuída pelo art. 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996, bases legais do art. 281, inciso III, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Isso fica muito claro no item 4.9 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 11:

4.9 O fato acima exposto caracteriza a existência de obrigação já paga, no valor de R\$ 6.503.726,97, mantidas no passivo da fiscalizada, constante do Balanço Patrimonial da empresa, em 31/12/2006, o que evidencia a ocorrência de PASSIVO FICTÍCIO, conforme art. 281 do RIR [...]

Eis o dispositivo em comento:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

[...]

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

As presunções legais são um instrumento que permite ao Fisco a constituição de créditos tributários em situações que seriam de muito difícil alcance. Uma vez verificado, na prática, que um determinado fato econômico está, na grande maioria dos casos, associado ao fato gerador tributário, a lei atribui àquele primeiro fato (denominado fato indiciário) a condição de necessário e suficiente para a constituição de crédito tributário, sem a necessidade de provar diretamente a ocorrência do fato gerador. A presunção diz-se relativa quando o contribuinte tem a faculdade de provar que, em seu caso particular não ocorreu o fato gerador, apesar de ter ocorrido o fato indiciário. É a inversão do ônus da prova.

Naturalmente, o fato indiciário deve ser provado sem qualquer sombra de dúvida. Além disso, a presunção deve ser aplicada dentro da situação fática que, reiteradamente observada na vida econômica das empresas, conduziu o legislador a estatuir a presunção legal.

Especificamente sobre a presunção legal aqui discutida, Higuchi¹ leciona que:

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro.

A inteligência da presunção é de que o contribuinte efetivamente fez o pagamento, mediante o emprego de recursos que não constavam de sua escrita contábil. Não pode haver dúvidas de que a obrigação foi efetivamente quitada, e que os recursos eram pertencentes ao próprio contribuinte. Observe-se: se o contribuinte conseguir provar que, apesar de não registrada a baixa em sua contabilidade, a obrigação foi extinta com recursos de terceiros, a presunção legal não subsiste.

No caso concreto, a acusação de passivo fictício se baseia no fato de que, no entender da fiscalização, a obrigação no valor de R\$ 6.503.726,97, mantida no passivo da então fiscalizada em 31/12/2006, já teria sido anteriormente paga. Em 2002, muito antes mesmo da existência no mundo jurídico da interessada no presente processo, a Partners teria liquidado um

¹ HIGUCHI, Hiromi, e outros. Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática. 29ª Ed. São Paulo: Editora do Autor, 2004, pp. 598/599; de 24/08/2001

contrato de financiamento entre a MPE Montagens e Projetos Especiais S/A e o Citibank. Não sendo a Partners parte do contrato, nem mesmo como avalista ou fiador, o Fisco questiona a subrogação da dívida. É questionada, até mesmo, a própria liquidação do débito, se integral ou parcial, visto que o documento do Citibank não o especifica.

No entender do Fisco, se a Partners não se subrogou nos direitos de credor em face da MPE, então a MPE não era devedora da Partners, não existiria qualquer dívida a ser assumida pela então fiscalizada Agro, em contrapartida ao recebimento das ações da Sohagro. O passivo da fiscalizada, obrigação em face da Partners, seria então inexistente.

Nas discussões travadas até o momento, muita importância se deu à questão da subrogação da dívida, se seria a subrogação legal, nos termos do art. 346 do Código Civil Brasileiro/2002, ou, por outro lado, se seria a subrogação convencional, prevista no art. 347 do mesmo diploma legal. Sustenta o Fisco que não poderia ter ocorrido a subrogação legal, por ausência dos pressupostos para tanto. Por outro lado, a interessada afirma que se tratou, na hipótese, de subrogação convencional, apesar de não apresentar um instrumento legal, datado da época dos fatos, no qual os direitos fossem expressamente transferidos do credor (no caso, o Citibank) para o terceiro que efetuou o pagamento (no caso, a Partners).

No meu entender, tal discussão perde relevância, diante do fato de que, ainda que se possa concluir pela inexistência da dívida entre Partners e MPE, não vejo como se possa entender que o desembolso para satisfazer o Citibank, em 2002, teria sido feito pela fiscalizada Agro, que nem mesmo existia à época. Diante disso, o contexto para a aplicação da presunção de passivo fictício se mostra inadequado.

O máximo a que se poderia chegar, em tese, seria à afirmação de que a Agro teria recebido da MPE as ações da Sohagro graciosamente, sem qualquer contrapartida, já que o passivo assumido seria inexistente (ou já teria sido quitado pela Partners em 2002). Mas em lugar algum dos autos encontro qualquer afirmação, muito menos prova, de que teria havido um desembolso por parte da Agro, à margem da escrituração, como pagamento das ações recebidas, e que, como consequência lógica, toda a operação de assunção de dívida seria simulada. Acrescento, ainda, que não existe nos autos qualquer afirmação ou prova de que a Partners e a MPE tivessem algum vínculo, seja de controle societário, seja de dirigentes em comum, de tal forma que se pudesse pensar em uma operação orquestrada.

Por qualquer vertente que se analise a situação, o resultado é o mesmo. Se assumirmos que a obrigação da MPE junto ao Citibank foi quitada pela Partners em 2002, mas que esta (por qualquer motivo) não se subrogou nos direitos de credor, a obrigação contabilizada no passivo da Agro em 2006 se revela inexistente, mas isso não autoriza o entendimento de que os recursos empregados para a quitação da obrigação junto ao Citibank (em 2002) se originaram da Agro, nem que a quitação das ações da Sohagro (em 2006) tenha sido feita em numerário proveniente de receitas omitidas, e não mediante a assunção de dívida. Por outro lado, se for considerado que o documento de quitação da obrigação da MPE junto ao Citibank é insuficiente para comprovar que o pagamento foi feito (integralmente) pela Partners, esta não poderia se subrogar (integralmente) nos direitos de credor em face da MPE, e as conclusões anteriores se repetem.

Nessa linha de raciocínio, concluo que a presunção de omissão de receitas com base em passivo fictício não se aplica à situação sob exame. Não se trata de negar validade à presunção legal, importante instrumento que o legislador põe à disposição do Fisco para

Processo nº 15540.720009/2011-61
Acórdão n.º **1301-001.929**

S1-C3T1
Fl. 290

Por todo o exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário, com o que restam afastadas as exigências do presente processo.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA